



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO

HERLEY LIMA COSTA FORTUNATO

TRIBUTAÇÃO DOS SOFTWARES AS A SERVICE - SAAS PELO  
IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS - IBS EM FACE DO PRINCÍPIO  
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Brasília

2019

HERLEY LIMA COSTA FORTUNATO

TRIBUTAÇÃO DOS SOFTWARES AS A SERVICE - SAAS PELO  
IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS - IBS EM FACE DO PRINCÍPIO  
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Trabalho de Conclusão de Curso de  
Graduação apresentado como requisito  
parcial à obtenção do título de bacharel  
em Direito pela Universidade de Brasília.

Orientador: Professor Doutor Antônio de  
Moura Borges

Brasília

2019

TERMO DE APROVAÇÃO  
HERLEY LIMA COSTA FORTUNATO

TRIBUTAÇÃO DOS SOFTWARES AS A SERVICE - SAAS PELO  
IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS - IBS EM FACE DO PRINCÍPIO  
DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
à Faculdade de Direito da Universidade de  
Brasília, sob orientação do Professor Doutor  
Antonio de Moura Borges, como condição  
parcial para à obtenção do título de bacharel  
em Direito.

Brasília, 9 de dezembro de 2019.

---

Prof. Dr. Antonio de Moura Borges

Professor Orientador

---

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria  
Membro da banca examinadora

---

Prof. Me. Rafael Santiago Lima  
Membro da banca examinadora

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais, Arlaine Lima Costa Pereira e Hélio Fortunato Pereira, por não apenas acreditar no meu sonho, mas também não medir esforços para que ele se concretize, ainda que estejamos separados por mais de 1.000 quilômetros.

Agradeço a todos os amigos que me ajudaram direta ou indiretamente, desde ao oferecer um café ao ver minhas feições cansadas, até com conversas que ajudaram a moldar o que aqui foi escrito.

Agradeço a todos os professores da Universidade de Brasília que me formaram como jurista, especialmente ao professor Antonio de Moura Borges, mestre que me orientou na elaboração deste trabalho.

“Quando derrubamos os muros da nossa prisão e corremos para a liberdade, estamos na verdade correndo para o pátio de uma prisão maior.”

**Yuval Noah Harari**

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a tributação dos Software as a Service - SaaS pelo Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, objeto de duas propostas de emenda à constituição em tramitação no Congresso Nacional, e sua adequação ao princípio da Capacidade Contributiva. Para tanto, irá se analisar a tributação do setor pelos impostos sobre o consumo vigentes no ordenamento brasileiro, o ICMS e o ISS. A situação atual é ineficiente e as tipologias constitucionais não abarcam de forma satisfatória as operações de SaaS, causando grave insegurança jurídica e sub-tributando o setor. Em sequência, há o estudo de experiências internacionais com o IVA, modelo do IBS, na quais se verificam mecanismos para a efetiva tributação de tais operações, em especial a adoção de uma base de incidência ampla e sistemas de registro e compliance simplificados. Isto posto, o trabalho ainda discute o impacto econômico da adoção do novo tributo sobre as pequenas e médias empresas de desenvolvimento de SaaS, analisando a possibilidade de aplicação de ferramentas que efetivem a Capacidade Contributiva.

Palavras-chave: Tributário, IBS, Impostos indiretos, SaaS, Capacidade Contributiva.

## **ABSTRACT**

This paper aims to analyze the taxation of Software as a Service - SaaS by the Tax on Goods and Services - IBS, object of two proposals to amend the constitution in process in the National Congress, and its adequacy to the principle of Contributory Capacity. To this end, we will analyze the taxation of the sector by the excise taxes in force in the Brazilian order, the ICMS and the ISS. The current situation is inefficient and constitutional typologies do not adequately cover SaaS operations, causing serious legal uncertainty and under-taxing the sector. Then there is the study of international experiences with VAT, model of the IBS, in which mechanisms for the effective taxation of such operations are verified, in particular the adoption of a broad tax base and simplified registration and compliance systems. That said, the paper also discusses the economic impact of adopting the new tax on small and medium-sized SaaS development companies, analyzing the possibility of applying tools that make the Contributory Capacity effective.

**Keywords:** Tax, IBS, Indirect Taxes, SaaS, Contributory Capacity.

## Sumário

<b>Introdução</b>	<b>8</b>
<b>1. Conceito e natureza jurídica do Software as a Service no Brasil</b>	<b>10</b>
1.1. Conceito tecnológico	10
1.1.1. Infrastructure as a Service (IaaS)	11
1.1.2. Platform as a Service (PaaS)	12
1.1.3. Software as a Service	12
1.2. Regime jurídico tributário atual do Software as a Service no Brasil	13
1.2.1. Conflito de competência entre ICMS e ISS	14
1.2.1.1 Marcos Jurisprudenciais	15
1.2.1.1.1. RE nº 176.626-3/SP	15
1.2.1.1.2. ADI nº 1.945/MT	17
1.2.1.1.3. Súmula Vinculante 31; RE 446.003-03/PA; e RE 651.703-PA	18
1.2.1.2. Marcos normativos	21
1.2.1.2.1. SC SF/DEJUG n. 40/2013 e PN n. 1/2017 e o enquadramento do licenciamento de direito de uso como serviço.	21
1.2.1.2.2 Convênio ICMS n. 106/2017 e DN CAT n. 4/2017	22
1.3. Considerações finais sobre a situação jurídica tributária atual dos SaaS no Brasil	24
<b>2. Tributação do Software as a Service pelo IVA na experiência internacional</b>	<b>25</b>
2.1. Imposto sobre o Valor Agregado - modelo de tributação e conceito	26
2.2. Diretrizes da OCDE para o IVA	27
2.2.1. Princípio da Neutralidade	28
2.2.2. Princípio do Destino	30
2.2.2.1. Orientações para operações B2B	33
2.2.2.2. Orientações para operações B2C	36
2.3. Aplicação do VAT/IVA na União Europeia	39
2.3.1. Mini One Stop Shop - MOSS	40
2.4. Aplicação do VAT/IVA nos países em desenvolvimento	41
2.4.1. Índia	41
2.4.2 Colômbia	42
<b>3. Propostas de Reforma Tributária e instituição do IBS no Brasil</b>	<b>43</b>
3.1. Delimitação da hipótese de incidência das operações de SaaS	44
3.2. Princípio do Destino e localização do consumidor em operações B2C	47
3.3. Registro e adequação tributária	49
3.4. Equidade da carga tributária e impacto no desenvolvimento de SaaS no Brasil	50
<b>Conclusão</b>	<b>54</b>



## Introdução

A computação em nuvem faz parte de um conjunto de novas tecnologias que possuem alto potencial disruptivo e transformador. O ordenamento jurídico, em especial o sistema tributário, não está imune a tais transformações.

Os desafios advindos das tecnologias da informação não são hodiernas ao Direito. Entretanto, a velocidade com que vem se desenvolvendo e evoluindo são sem precedentes. Tal ritmo é descompassado ao do sistema jurídico, principalmente quando analisamos do ponto de vista da flexibilidade que este tem para se adaptar. O exemplo mais marcante desse descompasso é a atual tributação do Software as a Service - SaaS no Brasil. A estrita legalidade que serviu de base para principais institutos tributários brasileiros no último século tem tido dificuldade em acompanhar o ritmo de crescimento da economia digital, sobretudo no que diz respeito à delimitação das suas hipóteses de incidência.

O professor Luis Eduardo Schoueri descreve o princípio da Capacidade Contributiva como possuidor de duas feições, a relativa (subjativa) e a absoluta (objetiva). Define a primeira como “um limite ou critério para a graduação da tributação” e a segunda como “um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis”<sup>1</sup>.

Resta saber se o sistema atual consegue efetivar as facetas do princípio na tributação dos SaaS. Para tanto, é necessário analisar o sistema federativo tripartite, instituído pela Constituição Federal em 1988. O Brasil possui dois principais impostos que incidem indiretamente sobre o consumo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS, de competência dos Estados, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, de competência dos Municípios. Tal divisão gera conflitos de competência material entre os entes federativos, causando grande insegurança jurídica.

A solução para tal questão está sendo discutida atualmente no parlamento. Trata-se da substituição dos antigos impostos indiretos por um tributo de

---

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário - 9º ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p,358.

valor agregado, de base ampla e alíquota única para todas as operações de consumo, o Imposto sobre Bens e Consumo - IBS.

Contudo, os parlamentares devem ter o cuidado de observar o que está sendo discutido sobre a tributação indireta em âmbito global, sob pena de o novo imposto nascer ultrapassado para o crescente mercado da Economia Digital. Esta discussão é ampla entre os países que já adotam o Imposto sobre Valor Agregado - IVA, posto que a dificuldade de se tributar os serviços intangíveis não reside somente na delimitação da hipótese de incidência, mas igualmente no desenvolvimento de mecanismos de arrecadação.

Nos serviços disponibilizados em nuvem o problema toma outra escala, pois tais operações ocorrem de forma instantânea e em um ambiente completamente digital, ainda mais distante da realidade da economia tradicional. Assim, a dificuldade em conseguir uma efetiva arrecadação dos impostos indiretos faz parte de uma realidade sem precedentes.

Entretanto, ao ser implementado no Brasil, deve ser observado o cumprimento da face subjetiva da Capacidade Contributiva. Uma vez que o impacto que tal alteração do sistema pode causar para o mercado nacional de serviços digitais, que está em amplo crescimento, é potencialmente profundo.

Desta forma, o presente trabalho tem como objetivo explanar acerca da incidência do Imposto sobre Bens e Serviços sobre as operações da Computação em Nuvem, especificamente dos *Softwares as a Service*. Assim como analisar criticamente os seus impactos a luz, principalmente, do princípio da Capacidade Contributiva.

## **1. Conceito e natureza jurídica do *Software as a Service* no Brasil**

### **1.1. Conceito tecnológico**

Antes de tratar da classificação e tratamento jurídico dado aos serviços de Computação em Nuvem, faz-se necessário a compreensão do seu funcionamento

como ferramenta digital. Uma vez que grande parte das implicações legais e tributárias sobre esses serviços nascem justamente da sua singularidade e distinção em relação às relações jurídicas tradicionais.

Segundo o National Institute of Standards Technology - NIST, a computação em nuvem consiste em:

“um modelo para permitir o acesso de forma conveniente a uma rede compartilhada de recursos de computação configuráveis, que podem ser rapidamente provisionados e liberados com o mínimo esforço de gerenciamento ou interação do provedor de serviços”<sup>2</sup>.

O mesmo instituto dispõe sobre as suas características, que seriam:

- *on-demand self-service* – o usuário pode acessar as utilidades no ambiente virtual automaticamente, sem qualquer necessidade de interação humana com o provedor;
- *broad network access* – o usuário pode acessar as utilidades oferecidas no ambiente virtual e em diferentes tipos de dispositivos (e.g., telefones celulares, tablets e laptops);
- *resource pooling* – os recursos computacionais são agrupados para atender a diversos usuários simultaneamente, com a atribuição e redistribuição dos recursos físicos e digitais de acordo com a utilização dos usuários;
- *rapid elasticity* – as capacidades de oferecimento das utilidades são elásticas e, em alguns casos, automáticas, atendendo de forma eficiente as demandas dos usuários;
- *measured service* – o uso de recursos pode ser monitorado, controlado e reportado, proporcionalizando transparência tanto para o provedor quanto para o consumidor. A medição é essencial para a avaliação de uso da

---

<sup>2</sup>MELL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST definition of cloud computing. NIST Special Publication 800-145. U.S. Department of Commerce. September 2011. Disponível em: [http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf]. Acesso em: 19.09.2019. p. 2.

infraestrutura, bem como para a gestão e a alocação de seus recursos aos usuários finais.<sup>3</sup>

Em síntese, a computação em nuvem permite que este tenha acesso a uma gama de recursos em um ambiente digital, através de diferentes plataformas e de forma personalizada. Dessa forma, o uso de hardwares físicos se tornam dispensáveis, provendo economia e liberdade para o usuário.

Os modelos de serviços em nuvem a ser contratados são três: *Infrastructure as a Service (IaaS)*, *Platform as a Service (PaaS)* e *Software as a Service (SaaS)*. Iremos discorrer de forma mais detalhada sobre o último, mas é importante conhecer os dois primeiros, pois as três camadas se completam de diversas formas.

#### **1.1.1.            *Infrastructure as a Service (IaaS)***

O modelo de IaaS consiste em disponibilizar ao contratante um espaço virtual para processamento e armazenamento de dados. A sua contratação é feita de forma personalizada, sendo cobrado apenas pela quantidade de memória que o usuário utilizar. Consequentemente, o seu uso traz uma grande economia, uma vez que dispensa a aquisição de hardwares tradicionais e sua manutenção.

Para Michael Ambrust, as principais novidades trazidas pela IaaS são:

- (i) a sensação de recursos computacionais ilimitados e disponíveis sob demanda, eliminando a necessidade de planejar esse dimensionamento com muita antecedência; (ii) a possibilidade que pequenas empresas iniciem seu negócio com acesso à tecnologia sem comprometer capital para investimento em hardware, podendo iniciar de acordo com sua demanda e aumentar os recursos de hardware na medida em que o negócio cresce; (iii) o pagamento para utilizar recursos computacionais por curtos períodos, baseado nas necessidades, e liberar essa alocação de recursos quando não for mais necessário.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> IMELL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST definition of cloud computing. NIST Special Publication 800-145. U.S. Department of Commerce. September 2011. Disponível em: [\[http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf\]](http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf). Acesso em: 19.09.2019. p. 3.

<sup>4</sup> AMBRUST, Michael et al. Above the clouds: a berkeley view of cloud computing. p. 4. Disponível em: [\[www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf\]](http://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf). Acesso em: 19.09.2019.

É também a IaaS que oferece a estrutura necessária para os demais modelos de CN. Proporcionando o espaço pelo qual eles serão executados.

### **1.1.2. Platform as a Service (PaaS)**

A segunda camada da nuvem oferece mais funcionalidades que a primeira. Ainda que o usuário não tenha controle da infraestrutura e do sistema operacional da nuvem, o PaaS oferece ao usuário um conjunto de “banco de dados, aplicações de interpretação de código de programação e servidores de interface de comunicação”<sup>5</sup>.

Essa gama de funções é utilizada para desenvolvimento de aplicações e softwares, sendo o PaaS a principal ferramenta das empresas de tecnologia para a criação e gerenciamento dos *Softwares as a Service - SaaS*.

### **1.1.3. Software as a Service (SaaS)**

O SaaS é a última camada da nuvem, sendo aquela que usualmente o consumidor final tem acesso, seu comércio portanto é *Business to Consumer - B2C*. O usuário não tem qualquer gerência sobre a plataforma ou infraestrutura, apenas acessando as funcionalidades disponibilizadas pelo desenvolvedor.

A Lei 9.609 de 19 de fevereiro de 1998, Lei do Software, em seu artigo 1º define o programa de computador como:

“expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”<sup>6</sup>

O *Software as a Service* pode ser conceituado tal qual os programas regulados pela referida lei, com a excepcionalidade de não necessitar estar contido em suporte físico (hardware) para ser executado. O provedor do aplicativo o

---

<sup>5</sup>PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra. Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 36.

<sup>6</sup>BRASIL. Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l9609]. Acesso em: 22/10/2019

disponibiliza através de um navegador web, sem a necessidade do usuário fazer o download da aplicação. De tal forma que, na sua contratação, não ocorre a transferência de titularidade da aplicação, mas tão somente o licenciamento do seu uso enquanto durar o contrato.

## **1.2. Regime jurídico tributário atual do *Software as a Service* no Brasil**

A dificuldade de classificar e tributar a computação em nuvem não é uma exclusividade brasileira. Conforme veremos no próximo capítulo, a sociedade global discute a algum tempo tal questão. Entretanto, a situação brasileira atual é singular.

A Constituição Federal de 1988 consagrou o sistema tributário federativo tripartite. No qual cada um dos três entes federativos podem tributar o consumo, sendo utilizado o critério material para delimitar as suas respectivas competências.

Tal divisão, ainda que racional naquele momento, veio a trazer inúmeros conflitos e instabilidade jurídica. As balizas conceituais empregadas na CF sofrem dificuldade em se adequar às novas formas de relações de consumo, e o exemplo claro disto é a guerra fiscal entre estados e municípios na tentativa de tributar operações de SaaS.

### **1.2.1. Conflito de competência entre ICMS e ISS**

O principal conflito sobre a tributação do softwares entre ICMS e ISS é conceitual. Ambos os entes tentam, de forma muitas vezes precipitada, estender as hipóteses constitucionais de sua competência.

Os Estados, encontram dificuldade em abarcar nos elementos nucleares do artigo 155, inciso II, as situações observadas nos contratos de SaaS:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - **operações** relativas à **circulação** de **mercadorias** e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”<sup>7</sup>

Em relação a mercadoria, há ampla debate sobre a caracterização dos bens intangíveis como tal. Ao passo que ao mesmo tempo se questiona se, ainda que os softwares sejam mercadorias, existe a circulação destas nas operações de CN.

Enquanto os municípios, buscam, principalmente, enquadrar as operações de Software no conceito constitucional de serviço. É preciso destacar que conquanto os negócios do SaaS tenham serviço no nome, o método de interpretação comumente utilizado para caracterizá-los é a concepção dada pelo Direito Civil ao tema.

Para elucidar essas questões, iremos no decorrer deste capítulo pormenorizar cada um dos argumentos, através da discussão das principais decisões e normas jurídicas editadas sobre o tópico no Brasil.

#### **1.2.1.1. Marcos Jurisprudenciais**

##### **1.2.1.1.1. RE nº 176.626-3/SP**

A discussão jurisprudencial acerca da tributação dos softwares tem seu primeiro marco em 1998, no julgamento do Recurso Extraordinário Nº 176.626-3/SP. Nele, o Supremo Tribunal Federal fomentou as bases para a distinção entre softwares passíveis de serem tributados pelo ICMS ou pelo ISS.

O principal argumento da autora do recurso era a declaração de relação tributária nas operações de "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador". Em relação a estes, a Corte se debruçou tanto sobre a sua caracterização como mercadoria como as situações em que haveria sua circulação.

---

<sup>7</sup> BRASIL. **Constituição** Federal (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado **Federal**: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30/10/2019.

Logo no início da análise do mérito da lide, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence, abduz a definição de mercadoria. A qual entende como “bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”<sup>8</sup>.

A doutrina também suporta tal posicionamento, conforme leciona o professor Hugo de Brito Machado:

“Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si só e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso ordenamento jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.”<sup>9</sup>

Após firmar tal entendimento, o relator argumenta que conquanto o licenciamento ou cessão do direito de uso dos Softwares sejam bens imateriais, não incidentes de ICMS, a sua distribuição através de meios físicos (disquetes, CD-ROM etc) podem ser tributadas pelo imposto estadual. Portanto, o entendimento da corte é no sentido de que o tributo não incidirá nunca sobre o software em si, mas tão somente no seu suporte físico, este sim uma mercadoria.

Seguindo na análise do seu voto, o ministro Sepúlveda ainda traçou outro limite para os estados. A tributação dos softwares se reservam aquelas que forem distribuídas de forma padronizada e comercializados em massa. Os programas desenvolvidos de forma personalizada, sob encomenda do cliente, são caracterizados como serviços e, portanto, incidentes do ISS.

Para chegar a tal conclusão a corte utilizou a classificação dada por Rui Saavedra aos softwares, os categorizando em “programas standard, programas por encomenda e programas adaptados ao cliente”. As duas primeiras categorias foram popularizadas como “softwares de prateleira” e “softwares por encomenda”.

---

<sup>8</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 176.626-3 - SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. DJ: 10/11/1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 30/10/2019.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 379



O “software de prateleira” é identificado como aquele produzido e comercializado em larga escala de forma padronizada. Nas palavras do autor identificado no relatório:

"constituem, em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores - e não a um utilizador em particular -, com vista a uma mesma aplicação ou função. [...] São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados - daí que também se fale aqui de software "off the shelf"."<sup>10</sup>

Enquanto que o “software por encomenda” seria categorizado como aquele elaborado segundo especificações do cliente, para atender às suas demandas individuais. Nas palavras de Saavedra:

"Em todo o mundo, os serviços informáticos das empresas desenvolvem programas para atender às necessidades internas. Mas, paralelamente, há empresas produtoras de software (as chamadas software houses) que fazem programas para os seus clientes conforme o pedido e as solicitações destes, e que visam satisfazer as respectivas necessidades específicas. Trata-se de "programas aplicativos", que geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os "programas standard"; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas."<sup>11</sup>

Por fim, o tribunal dispôs de forma categórica que o objeto no qual recairia o tributo seria o suporte físico utilizado para sua transmissão, e não a contratação do software em si. Ficou ratificado que os contratos de uso dos softwares são contratos de licença, conforme se extrai do art. 9º da Lei 9.609/98.<sup>12</sup> Estes por serem bens imateriais não constituem mercadoria para fins tributários, assim como não há circulação da sua titularidade, mas tão somente o licenciamento ou cessão do seu uso.

---

<sup>10</sup> SAAVEDRA. Rui. A Proteção Jurídica do Software e a Internet. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

<sup>11</sup> SAAVEDRA. Rui. A Proteção Jurídica do Software e a Internet. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

<sup>12</sup> BRASIL. Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: [\[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609). Acesso em: 22/10/2019

Tais posicionamentos adotados na votação do RE nº 176.626-3 são paradigmáticos e a classificação dos softwares em padronizados e por encomenda ainda é utilizada como baliza para a definição de competência entre ICMS e ISS. Entretanto, como em toda classificação, há ampla discussão sobre a extensão de tais conceitos.

#### **1.2.1.1.2.**

#### **ADI nº 1.945/MT**

A posição adotada no julgamento de medida cautelar da ADI n. 1.945/MT, teceu um novo marco na tributação dos serviços digitais. Na ação direta de inconstitucionalidade, o então denominado Partido do Movimento Democrático Brasileiro - PMDB, arguiu que a Lei mato-grossense nº 7.098/1998 não poderia estender a incidência do ICMS aos softwares adquiridos através de transferência eletrônica de dados.

O relator, Ministro Octávio Gallotti, emitiu voto ratificando a jurisprudência adotada pelo tribunal ao julgar o RE nº 176.626-3, ou seja, restringindo a incidência do ICMS às operações de “softwares de prateleira” comercializados em meios físicos, não abrangendo o seu licenciamento e cessão de uso dos referidos programas.

No entanto, o voto vencedor foi o proferido pelo Ministro Nelson Jobim, no qual adotou a tese que o “ICMS pode incidir sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados”. Sob o argumento que a alteração da forma de transferência dos programas não poderia obstar a tributação dos mesmos. Conforme o disposto na ementa do julgamento:

“O tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.”<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ADI MC 1.945 - MT. Relator: Ministro Octávio Gallotti. DJ: 26/05/2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 30/10/2019.

Ainda que tenha sido inovador, o novo posicionamento não obscureceu de forma definitiva o entendimento anterior da corte. O voto do Ministro Nelson Jobim não chegou a discorrer acerca da do afastamento da incidência do tributo estadual sobre os contratos de licenciamento e cessão de uso, questão central da controvérsia, mas tão somente entendeu que a transmissão eletrônica dos softwares se equiparavam aos antigos suportes físicos (disquetes, CD's). Cabe destacar que a decisão ainda está pendente de julgamento definitivo.

#### **1.2.1.1.3.**

#### **Súmula Vinculante 31; RE 446.003-03/PA; e RE 651.703-PA**

A súmula vinculante 31, editada em 04 de fevereiro de 2010, firmou que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”. Ainda que não trate diretamente do tema aqui discutido, a sua fundamentação é essencial para compreender a tributação dos softwares pelo ISS.

Um dos precedentes representativos da súmula, foi o julgamento do RE 446.003-03/PA, no qual o tribunal, ao julgar a possibilidade da incidência do ISS sobre a locação de veículos automotores, decidiu que o fato gerador de tal tributo somente abrangeria as operações consubstanciadas em obrigações de fazer, por somente estas serem compreendidas como serviços.

A Constituição Federal elegeu, no seu artigo 146, inciso I, a lei complementar como instrumento de pacificação de conflitos de competência tributária. No que se refere à delimitação de conceitos, é o Código Tributário Nacional, no artigo que normatizou o tema. Conforme se lê:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 22/10/2019.

A norma deixa evidente que os conceitos tributários devem estar em consonância com aqueles do direito privado. Como a constituição utilizou a expressão “serviços de qualquer natureza” para delimitar a tributação do imposto municipal, o que se extrai é que a compreensão dessa expressão deve estar em de acordo com o disposto no Código Civil sobre a questão. Aires Fernandino Barreto define que:

“Serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros”<sup>15</sup>

Desta forma, a conclusão tomada pelo STF foi que o núcleo dos contratos de prestação de serviços, fato gerador do ISS, será sempre uma obrigação de fazer.

Contudo, em decisão recente, ao apreciar o RE 651.703-PA, a corte tomou caminho divergente daquele sedimentado até então. O relator, Ministro Luiz Fux, fixou em regime de repercussão geral a tese que “as operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

Para chegar a tal conclusão, o relator argumenta que não obstante os contratos de planos e seguro de saúde não contenham uma obrigação de fazer, ainda assim estariam abarcados pelo conceito constitucional de serviço. Rompendo com entendimento anterior, e com o disposto no CTN, o ministro alega que o Direito Tributário possui conceitos próprios, que não podem se limitar às obrigações de fazer, sob pena de deixar transações econômicas ilusas a qualquer tributação. Desta forma, reduziu a previsão constitucional de incidência dos tributos a manifestação econômica. Conforme dispõe a ementa da decisão:

"A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação — tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários — tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de

---

<sup>15</sup> BARRETO, Aires Fernandino. O ISS na Constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009

qualquer natureza — tributáveis pelo ISS), qual seja, a de **captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.** (...)

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao **oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.**” (grifos nossos)<sup>16</sup>

O final do trecho em destaque traz o conceito adotado pelo tribunal aos serviços, compreendendo-o através do seu viés econômico, como: atividade imaterial, habitual e com fins lucrativos, conjugada ou não com entrega de bens. É a partir dessa definição que os municípios irão fundamentar a tributação dos softwares pelo ISS.

Portanto, ainda que não defina uma alteração definitiva na jurisprudência da corte, o posicionamento adotado no julgamento do RE 651.703 é um capítulo central na discussão acerca do conflito de competência entre Estados e Municípios.

#### **1.2.1.2. Marcos normativos**

##### **1.2.1.2.1. SC SF/DEJUG n. 40/2013 e PN n. 1/2017 e o enquadramento do licenciamento de direito de uso como serviço.**

A CF delegou aos entes federativos a competência de instituir os seus impostos somente nas situações que pré estabeleceu. No caso do ISS, além de balizar a sua hipótese de incidência aos “serviços de qualquer natureza”, os limitou aqueles previstos em lista taxativa estabelecida por lei complementar.

A Lei Complementar vigente que cumpre o mandamento constitucional é a Lei Complementar 116/2003. Para efeito do presente trabalho, é importante a análise do seu item de nº 1.05:

---

<sup>16</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 651.703-PA. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 15/06/2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4117105>. Acesso em: 22/10/2019.

#### 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.<sup>17</sup>

Conforme discutido anteriormente, o contrato das operações de Software, segundo o art. 9º, da Lei de Softwares, é de licenciamento ou cessão de direito de uso. Nesse sentido, é compreensível a crença que uma vez que a lei complementar prevê em seu anexo a possibilidade de tributação, os municípios estariam autorizados a fazê-lo.

Nesse sentido foi como interpretou a Fazenda do município de São Paulo, consoante Solução de Consulta SF/DEJUG nº 40, de 1 de agosto de 2013 e, mais recentemente, Parecer Normativo SF nº 1 de 18 de julho de 2017. Este último, além de compreender que a tributação dos SaaS se enquadra no disposto no item 1.05, ainda prevê que a sua tributação independe de serem softwares por encomenda ou padronizados.

Todavia, conforme dispõe o art. 118, caput, inciso I do CTN, a incidência tributária não recai sobre os tipos contratuais, mas sim nos “atos efetivamente praticados pelos contribuintes”<sup>18</sup>. E, ainda que o RE 651.703 tenha seguido a conceituação econômica de serviços, rompendo com o posicionamento sedimentado do STF, é válido constatar que este último não foi completamente superado. Desta feita, é necessário analisar duas questões: (i) o enquadramento do contrato de SaaS como licenciamento de uso; e (ii) a caracterização civilista de serviço do item supracitado, ou seja, como uma obrigação de fazer.

No tocante a classificação da contratação SaaS, é pacífico o entendimento que, ainda que se trate de um contrato complexo, o seu núcleo se caracteriza como uma licença de uso. Uma vez que o fornecedor apenas concede ao contratante a permissão do uso do software, contido em hardware remoto, por período limitado e através de navegador web.

Não há, portanto, nem ao menos a transferência eletrônica do programa, como nos softwares tradicionais, em que o licenciamento era, por muitas vezes,

---

<sup>17</sup> BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Disponível em: [\[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 22/10/2019.

<sup>18</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [\[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 22/10/2019.

definitivo. Conforme dispõe Tathiane Piscitelli ao analisar os contratos de licenciamento de uso de softwares:

“Nesse caso, não ocorre qualquer transferência do direito autoral sobre o programa de computador, que permanece na titularidade do licenciante ou daquele que o licenciou (no caso de sublicença) e apenas transfere o direito de uso do programa executável, ou seja, o programa que é licenciado para o uso inteligível pelo computador em linguagem binária.”<sup>19</sup>

A descrição da pactuação do SaaS já responde a segunda questão, visto que não se percebe nela qualquer obrigação de fazer, ou seja, não existe esforço humano na prestação do contrato. Assim, a disponibilização do software ao usuário não pode ser compreendida para fins de incidência do Impostos sobre Serviços, podendo o item 1.05 da Lei Complementar 116/2003 ser considerado inconstitucional.

#### **1.2.1.2.2.**

#### **Convênio ICMS n. 106/2017 e DN CAT n. 4/2017**

Na mesma toada, os Estados também reivindicam para si a competência para tributar os SaaS. Sob o argumento levantado pelo supremo no julgamento no RE n. 176.626 e na ADI 1.945, isto é, os softwares padronizados, ainda que disponibilizados através de transmissão de dados, devem ser tratados como mercadorias passíveis de incidência do ICMS.

O Estado de São Paulo, entrando em conflito direto com a sua capital, editou a Decisão Normativa CAT Nº 4 de 20/09/2017. Nela, o ente traz integralmente o que foi discutido na jurisprudência remota do STF, interpretando a situação jurídica do SaaS da mesma forma do software tradicional. Conforme se percebe no seu item 3:

“3. No que se refere à forma de comercialização, os softwares não personalizados podem ter suas cópias distribuídas em larga escala por meio físico ou serem negociados em meio digital, tanto por download como por streaming (utilização do software "na nuvem"). Essa alteração, no entanto, não tem o condão de descaracterizar a natureza de produto desse tipo de software (mercadoria). A

---

<sup>19</sup> PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra. Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 390.

circunstância de o adquirente instalar o software (de loja física ou virtual) em sua máquina (download) ou utilizá-lo "na nuvem" por meio de internet (streaming) não descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização de software pronto.”

Na mesma semana da publicação da DN paulista, o Conselho Nacional de Política Fazendária editou Convênio ICMS 106, de 29/09/2017, que apenas inova no sentido de prever os demais elementos da Matriz Tributária, como os contribuintes.

Acontece que as normativas supracitadas, não atualizaram a interpretação acerca dos SaaS, pois este possui elementos distintos do seu antecessor, essencialmente quanto a sua forma de acesso. Ainda que se interprete conforme o entendimento proferido em caráter provisório na ADI 1.945, desconsiderando a qualidade material das mercadorias, não há qualquer transferência de titularidade de bens nos contratos em nuvem, mas sim, conforme vimos, mera licença de uso.

Com efeito, a própria decisão provisória citada enfraquece a conclusão tomada pelos estados, uma vez que a sua tese deixa clara a não caracterização da circulação de mercadorias quando houver apenas o licenciamento e cessão de uso dos programas. Fixando “a exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador, produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas.”<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ADI MC 1.945 - MT. Relator: Ministro Octávio Gallotti. DJ: 26/05/2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 30/10/2019.



### **1.3. Considerações finais sobre a situação jurídica tributária atual dos SaaS no Brasil**

Após verificarmos as discussões jurisprudenciais e normativas sobre o tema, percebe-se a situação caótica em que se encontram os contribuintes, no meio de uma verdadeira guerra fiscal pela competência para tributá-los.

Ainda que a tentativa dos entes federativos seja de alcançar a tributação da capacidade contributiva percebida nas operações de SaaS, uma vez que há atividade econômica, na qual nasce o dever de se tributar, estes não podem abusar do seu papel interpretativo e tributar situações não previstas constitucionalmente, como o licenciamento e cessão de uso de programas de computador. Conforme ensina Luis Eduardo Schoueri:

“Diante de uma situação fática, o intérprete/aplicador buscará a construção da norma aplicável; concluindo pela não incidência, não é aceitável que, em nome do Princípio da Capacidade Contributiva, se estenda a tributação, por analogia, a situação não contemplada pelo legislador.”<sup>21</sup>

Assim, enquanto não haja mutação dos conceitos constitucionais, seja através da sua alteração textual pelo Congresso ou pela interpretação do Supremo, não há possibilidade dos entes federativos, por normas infralegais, prevejam a tributação dos contratos de SaaS.

Resta claro que a mudança de paradigma da tributação brasileira é premente, caso contrário a discussão sobre incidência e competência sobre essas operações serão infinitas.

## **2. Tributação do Software as a Service pelo IVA na experiência internacional**

Aproximadamente 150 países adotam o modelo do IVA como forma de tributação indireta. Um dos grandes fatores para tanto é a crescente e rápida mutação das relações de consumo, as quais exigem um tributo flexível, eficaz,

---

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário - 9º ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p, 798.

neutro e de base ampla, bastante diferente do paradigma brasileiro, que mantém o favorecimento da estrita legalidade e da tipicidade estrita como forma de delimitação da incidência tributária.

Para além da hipótese de incidência, outra questão que estamos defasados é em relação tributação no destino e a neutralidade tributária. Como veremos, estes são os princípios básicos da tributação do consumo, principalmente em relação ao IVA. Em posição diametralmente oposta se encontra o nosso sistema atual, em verdade, são alvos de batalhas intensas entre os entes federativos.

Desta forma, a evolução de nosso sistema tributário é não somente emergencial, como também inevitável, ainda que as reformas impactem os seus princípios basilares, talvez o principal deles a própria estrutura federativa de Estado, a evolução da economia não dá mais espaço para ineficiências cometidas em prol da conservação das tradições.

Mas, não significa que o IVA será a solução para todos as celeumas atuais, a sua aplicação em face das novas relações advindas da economia digital é alvo de grandes debates, sobretudo as operações internacionais em nuvem, a qual, por sua natureza virtual, causa dificuldades na sua arrecadação.

Tendo isto em vista, além da tendência global da adoção do tributo único sobre o consumo, o presente capítulo irá se debruçar de forma mais completa sobre as questões supracitadas e as soluções discutidas internacionalmente. Mas, antes do estudo dos princípios e das diretrizes da tributação indireta internacional, é importante sabermos o que é e como funciona atualmente o Imposto sobre Valor Agregado.

## **2.1. Imposto sobre o Valor Agregado - modelo de tributação e conceito**

O IVA é mais do que uma espécie de tributo, ele é um método de distribuição e arrecadação do imposto indireto. A sua principal característica é a sua arrecadação multifásica, incidindo não somente na ocorrência do fato gerador final, o

consumo, mas através de toda a cadeia de produção do bem, conforme se aduz do seu próprio nome, o tributo é recolhido cada vez que lhe é agregado valor<sup>22</sup>.

O seu carácter multifásico tem como objetivo a tributação do consumidor final de forma equitativa, distribuindo durante todas as fases de produção o valor a ser transferido ao contribuinte de fato. Para tanto, além do pagamento fracionado, é utilizado outro mecanismo de arrecadação, a dedução do valor pago nas etapas anteriores, conhecido no Brasil como não cumulatividade, desta forma, apenas o valor adicionado, ou agregado, em cada etapa é efetivamente tributado.<sup>23</sup>

Além disso a cobrança será, em regra, no destino, ou seja, no local onde ocorre o fato gerador. Novamente, como o tributo tem como propósito incidir sobre o consumo final, nada mais justo do que arrecada-lo onde este for efetivado.

Outro benefício causado por essa característica é o alcance da neutralidade do sistema tributário, inclusive em âmbito global, conforme se vê nas diretrizes editadas pela OCDE.

## **2.2. Diretrizes da OCDE para o IVA**

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE, discute a tributação indireta da economia digital a algum tempo, tendo o seu primeiro marco em 1998, quando lançou a “Ottawa Taxation Framework Conditions”<sup>24</sup>. Na qual se estabeleceu as bases para reformas e criações de novos IVA's, com o objetivo de conformar a tributação com a nova Economia Digital. A sua principal contribuição para o tema foi o estabelecimento dos princípios básicos da tributação indireta internacional, os quais são:

- **Neutralidade:** A tributação deve sempre buscar a neutralidade entre as diversas formas de comércio. As decisões empresariais devem ser motivadas

---

<sup>22</sup> NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2002.

<sup>23</sup> FALCÃO, Maurim Almeida. Da tributação cumulativa ao Imposto sobre o valor agregado: o percurso notável da inovação tributária do Século XX, in IVA para Brasil: Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques. Vasco Branc Guimaraes. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

<sup>24</sup> OECD (2001), Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD, Paris.

pela economia e não pelas políticas tributárias. Da mesma forma, os contribuintes em situações semelhantes devem suportar semelhantes níveis de tributação.

- Eficiência: O custo de conformidade empresarial e administrativo deve ser minimizado o máximo possível.
- Certeza e simplicidade: As normas tributárias devem ser claras e simples de se compreender, para que os contribuintes possam antecipar as consequências tributárias em uma operação, incluindo saber quando, onde e como o tributo será contabilizado.
- Efetividade e equidade: A tributação deve produzir a quantidade certa de tributos no momento certo. O potencial de evasão deve ser minimizado enquanto mantém medidas contrárias proporcionais aos riscos envolvidos.
- Flexibilidade: Os sistemas tributários precisam ser flexíveis e dinâmicos para acompanhar o ritmo de desenvolvimento de comercial e tecnológico.

Percebe-se que a principal preocupação em Ottawa foi sobre os efeitos da tributação sobre a economia, tendo como princípio chave o da Neutralidade. Isso se deve por conta das disputas internacionais relacionadas a tributação da Economia Digital à época, com os Estados criando políticas unilaterais que muitas vezes distorciam o mercado e acarretavam na criação despropositada de externalidades negativas.

Além disso, recentemente, a OCDE editou as chamadas “Guidelines”, ou diretrizes a serem seguidas pela comunidade internacional, que não tinham como objetivo sobrepor as políticas nacionais, mas sim servir como referência para os legisladores locais<sup>25</sup>. Tais diretrizes têm como principal função concretizar os princípios da Neutralidade e da Destinação, sendo que este tem como principal objetivo efetivar aquele.

---

<sup>25</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 16-18.

### 2.2.1. Princípio da Neutralidade

Dentre os princípios citados pelo documento, fica claro o protagonismo do da Neutralidade, por conta disso as suas diretrizes são várias, mas podem ser resumidas naquelas chamadas como “*basic neutrality principles*”<sup>26</sup>, quais sejam:

- Guideline 2.1 - O encargo dos Impostos sobre o Valor Agregado não devem recair sobre as empresas tributadas, exceto quando previsto explicitamente na legislação.
- Guideline 2.2 - Empresas em situações similares e atuando em operações similares devem ser sujeitadas a níveis similares de tributação.
- Guideline 2.3 - A legislação do IVA deve ser moldada de forma a não influenciar primariamente as decisões empresariais.

A primeira das diretrizes tem como objetivo evitar a dupla tributação da renda das empresas, uma vez que o objetivo dos impostos indiretos é atingir o consumidor final. O documento implica que a principal forma para efetuar-lo é através do IVA com cobrança em múltiplos estágios, em caso de transferências domésticas, e pela cobrança no destino, nas transações internacionais.

A cobrança em diferentes estágios pode ser feita de diferentes formas, das quais se destacam duas, por créditos ou por reembolso. A primeira funciona através de um sistema de compensação, na qual o valor pago pelo contribuinte do IVA é transformado em créditos que o seu cliente pode utilizar para compensar o seu respectivo encargo do tributo, portanto, o valor a ser pago em cada nível da cadeia de produção será somente a diferença daquilo devido pelos dois contratantes.

A outra forma é pelo sistema de reembolso, ou seja, o contribuinte teria ressarcido o valor pago após a concretização do fato gerador. A OCDE recomenda que as duas sejam utilizadas, sendo a primeira uma regra geral e a segunda utilizada em casos excepcionais, como naqueles em que as empresas exportadoras, por serem isentas de IVA, incorrem em mais impostos sobre os insumos do que na

---

<sup>26</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p, 20-23.

sua produção, e no caso de empresas que comprem mais do que vendem, como os novos negócios ou em desenvolvimento.

Em todo caso, o encargo do tributo é sempre repassado para o consumidor final e, quando não é possível de forma integral, o contribuinte recebe o valor excedente de volta.<sup>27</sup>

A finalidade da diretriz 2.2 é executar o princípio da equidade. Entretanto, é difícil extrair de forma precisa quais seriam as “situações similares”, “operações similares” e “níveis similares de tributação”. Uma vez que grande parte dos benefícios fiscais tem como fundamento justamente a ideia de que o setor beneficiado está em um contexto excepcional.

Parece, portanto, que uma primeira interpretação do texto incitaria a criação de distorções que poderiam ir de encontro ao demais princípios e diretrizes do documento internacional. A resposta para essa questão está nos comentários da organização às diretrizes, no qual é detalhado o significado de cada uma daquelas expressões chave.

Contribuintes em “situações similares” são aqueles que utilizam insumos nas operações que geram o fato gerador, a diferenciação está tão somente no direito de ser creditado pela respectiva transação. Exemplificando, uma empresa que adquire serviços para o uso da sua atividade fim está em situação diferente de outra que adquire os mesmos serviços para uso dos seus dirigentes. Logo, a similaridade reside tão somente na adequação jurídico tributária da aplicação dos insumos, diferenciando-os em creditáveis ou não.

Em relação às “operações similares”, o foco é na qualificação dos insumos em si e como a jurisdição local os caracterizam. Assim, se um serviço intangível, como o SaaS, é tributado como serviço, tal deve ser para todos os contribuintes. A questão reside na uniformidade da tributação de um mesmo serviço.

---

<sup>27</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 28.

Classifica-se como em “níveis similares de tributação” aquelas empresas que detêm pleno direito de recuperar o encargo assumido em cada operação. Isso quer dizer que uma empresa que transacionou no mercado doméstico, adquirindo insumos tributáveis e, portanto, tendo direito a dedução deste encargo, não está em um nível similar de tributação de uma empresa que adquiriu insumos isentos de VAT.

Percebe-se que uma primeira leitura da diretriz, que nos faz pensar no artigo 145, § 1º da CF, não quis dizer acerca da pessoalidade da adequação tributária. O que importa aqui é a caracterização jurídica das suas transações, buscando uma uniformidade de tributação, e não a particularização a partir dos nossos conceitos de Capacidade Contributiva.

Sumariamente, as diretrizes se preocupam com o impacto das políticas tributárias no mercado, reduzindo ao máximo os efeitos extrafiscais dos tributos indiretos. Desta forma, a principal questão que surge é acerca da conformidade destas com o texto constitucional brasileiro.

### **2.2.2. Princípio do Destino**

O princípio do destino, ou da destinação, busca efetivar a neutralidade do sistema, mais especificamente nas transações internacionais, mitigando a atratividade do uso das isenções fiscais como política de desenvolvimento, além de promover justiça fiscal. Uma vez que os impostos indiretos tem como objetivo tributar o consumidor final, o direito de recolher tal tributo deve ser da jurisdição onde o fato gerador terminativo se concretiza.

As recomendações da OCDE são bastantes extensas no que diz respeito a essa temática, com as diretrizes tendo um alto teor programático. Mas, para o presente trabalho, interessa a regra geral e sua aplicação nas transações B2C, que geralmente é a forma de contratação do SaaS. A primeira *Guideline*<sup>28</sup> traz de forma sintética o princípio:

---

<sup>28</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 38.

- Guideline 3.1 - Para propósitos de consumo, serviços e intangíveis contratados internacionalmente devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição do consumidor.

Pelo texto da diretriz percebe-se que o organismo se preocupou especificamente com os serviços e intangíveis, pois estes, pela sua natureza, causam maior empecilho na implementação do princípio da destinação.

As operações na nuvem, em especial, são exemplos da dificuldade em assegurar o controle da evasão fiscal. Como vimos, o serviço contratado em nuvem não necessita ter qualquer troca física, as empresas provedoras não necessitam estar localizadas na jurisdição na qual o consumidor se encontra e as autoridades fiscais enfrentam o desafio de garantir o efetivo pagamento dos tributos devidos.

As recomendações da OCDE buscam encontrar formas de operacionalizar essa questão em âmbito internacional. Para tanto, as abordagens recomendadas se baseiam em:

- Manutenção da neutralidade internacional;
- Compliance das empresas envolvidas com esses serviços devem ser mantidos o mais simples possível;
- Clareza e certeza são providas tanto pelas empresas como pelos administradores;
- Os custos envolvidos na adequação ao tributo e a sua administração devem ser mínimos;
- As barreiras à evasão devem ser suficientemente robustas <sup>29</sup>

Nota-se que as orientações têm como principal objetivo a simplificação dos sistemas tributários. As dificuldades impostas por estas acabam por não somente dificultar o combate a evasão, por suas regras serem complexas e consequentemente acarretarem em controvérsias jurisprudenciais, mas também pela sua difícil operação. Da mesma forma, sistemas complexos podem desincentivar a

---

<sup>29</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p, 39.



participação voluntária das empresas no sistema tributário e, no caso das operações em nuvem, por muitas vezes essa é a melhor forma de assegurar o recolhimento do imposto devido.

Um estudo recente da própria OCDE, ao pesquisar sobre a motivação das empresas na adequação às jurisdições tributárias, mostrou que a média dos países da América Latina e África são campeões em taxas de incerteza e tempo de adequação dos sistemas tributários. Por exemplo, ao serem perguntadas acerca da “frequência que a incerteza tributária afetou seriamente as suas decisões empresariais”, metade das empresas responderam que na América Latina isso ocorreu frequentemente ou muito frequentemente.<sup>30</sup>

No mesmo sentido caminha os números relativos ao tempo de restituição dos créditos, cerca de 40 semanas em ambas as regiões<sup>31</sup>. Consequentemente o número de empresas competindo contra negócios informais chega 60% na América Latina e até 70% na África, enquanto nos países da OCDE não ultrapassam os 40%<sup>32</sup>. Além do alto número de empresas que não declaram todas suas vendas, chegando a 55% em ambas as regiões, sendo a taxa da OCDE 10 pontos a menos.

33

No caso específico das firmas de tecnologia da informação, esses números podem ser ainda mais contundentes, dada a já discutida peculiaridade do seu negócio. Desta forma, percebe-se a necessidade de simplificação dos sistemas, tal qual proposto pela OCDE. Para tanto, além da regra geral trazida na Diretriz 3.1, a organização também destaca a diferenciação entre o tratamento das operações realizadas entre empresas, B2B, e nas entre empresas e consumidores comuns, B2C.

---

<sup>30</sup> OECD (2019), Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>. p. 42

<sup>31</sup> Ibid. p. 45

<sup>32</sup> Ibid. p. 38

<sup>33</sup> Ibid. p. 41

### 2.2.2.1. Orientações para operações B2B

Com o objetivo de implementar a primeira diretriz na aplicação do princípio do destino em operações entre empresas, o Organismo editou mais diretrizes, de caráter programático, visando orientar de forma prática os países. No total são quatro, sendo que uma é geral e as outras a complementam. A primeira delas é:

- Guideline 3.2 - Para aplicação da Guideline 3.1, para negócios entre empresas, a jurisdição que o consumidor é localizado tem os direitos tributários sobre o comércio internacional de serviços e intangíveis.<sup>34</sup>

A diretriz 3.2 reforça o disposto na 3.1, deixando claro que o ideal é que a tributação ocorra no país do consumidor do serviço. Para a localização desta jurisdição, utiliza-se o critério de presença permanente da empresa. Entretanto, nem sempre esta identificação é simples, uma vez que ao transacionar bens digitais a localização da empresa geralmente não é identificada. Por conta disto a Guideline 3.3<sup>35</sup> prevê que:

- Guideline 3.3 - Para a aplicação da Diretriz 3.2, a identidade do cliente é normalmente determinada por referência ao acordo comercial.

O documento ao comentar sobre a supracitada diretriz, esclarece que a expressão acordo comercial, traduzido de “Business Agreement”, não precisa ser necessariamente um contrato tradicional, mas sim qualquer forma de pactuação entre as empresas que expresse o local de funcionamento da contratante e a natureza do negócio.

A explicação para tal previsão é que, especialmente em contratações internacionais de serviços ou intangíveis, a forma de contratação pode acontecer de diversas formas, como por e-mail, aplicativos de comunicação virtual, áudios etc. O importante, portanto, é usar o próprio acordo das empresas como forma de delimitar

<sup>34</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 42.

<sup>35</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 42.

as principais informações a serem usadas pelas autoridades fiscais ao autuar o contribuinte.

Porém, ainda que o instrumento de contratação contenham tais informações, ela somente assegura o local que o consumidor contratou o serviço, mas não onde ele efetivamente consumiu, conforme as Guideline 3.1 e 3.2 ditam, este é o ato que evoca o direito de tributar. Neste sentido, surge a próxima diretriz<sup>36</sup>, na qual se lê:

- Guideline 3.4 - Para a aplicação da Diretriz 3.2, quando o cliente possui estabelecimentos em mais de uma jurisdição, os direitos tributários acumulam-se na (s) jurisdição (ões) em que os estabelecimentos que utilizam o serviço ou intangível estão localizados.

A dificuldade nestas situações mais uma vez reside na devida obtenção da informação sobre o estabelecimento que efetivamente o consumiu. Para tal, o documento recomenda três diferentes abordagens a serem usadas pelas jurisdições nacionais.

A primeira delas é a chamada abordagem pelo “Direct use”, que consiste na identificação do uso direto do serviço. É a forma mais simples, que poderia ser obtida em situações em que o fornecedor e as autoridades poderiam claramente identificar o local de consumo. Mas não é caso das operações em nuvens, uma vez que o seu consumo pode ser feito em diferentes jurisdições de forma simultânea. Desta forma, a identificação individual de cada uso seria extremamente custosa, seja para as empresas em caso de compliance, ou para as autoridades em uma auditoria.

A segunda abordagem é conhecida como “Direct delivery”. Na qual o reconhecimento se dá através dos rastros de transferência interna do serviço entre os estabelecimentos do consumidor. Outra vez a abordagem é inviável para ser aplicada nas operações em nuvem, pois para o seu consumo não é necessário que haja transferência do serviço, o seu acesso se dá remotamente e virtualmente,

---

<sup>36</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 45.

apenas sendo necessário uma senha ou código de acesso, causando implicações práticas similares às da abordagem anterior.

A terceira abordagem citada nas diretrizes é o “Recharge method”. Nele, o estabelecimento consumidor seria identificado através da análise dos repasses internos do custo da operação a ser tributada. Seria uma forma indireta de reconhecimento, utilizando os dados contábeis da empresa tributada.

A última abordagem parece ser a melhor escolha para conseguir efetivamente tais informações em situações em que a contratação é única, mas o acesso entre os diversos estabelecimentos é simultâneo e remoto. É o caso da contratação de IaaS ou PaaS, em que o consumidor adquire a quantidade de armazenamento de dados necessário para toda a empresa e, na medida que distribui essa quantidade de dados entre as filiais também distribua os seus custos, diferentemente do SaaS que não é contratado em grandezas quantificáveis, tal qual o espaço de armazenamento, mas sim pela qualidade dos serviços prestados.

Além disso, somente é contratado o direito de uso destes, que pode ser transferido pela liberação do seu código de acesso, o qual não tem, necessariamente, custos adicionais para a sua distribuição interna.

Outras implicações do “recharge method” advém da sua operacionalização, que tende a ser complexa, uma vez que a tributação acontece em diversas etapas, primeiramente na jurisdição no qual o contrato externo foi realizado, na relação com o fornecedor, e posteriormente em cada uma das jurisdições para qual os custos foram repassados, com regramentos próprios, que demandam custos de adequação.

Ademais, a empresa deve manter o registro das contratações internas e a sua origem, uma vez que as autoridades necessitam singularizar o custo dos serviços tributáveis de outros usuais entre os estabelecimentos.

Por todas essas razões, verifica-se a necessidade de haver um consenso internacional na tributação do consumo nas operações B2B. O comércio internacional da Computação em Nuvem trouxe diversas complicações no âmbito

internacional, particularmente na efetiva e justa cobrança dos tributos devidos. As soluções pensadas detêm um forte caráter consensual, tanto nas relações entre nações soberanas como entre estas e os agentes privados.

#### **2.2.2.2. Orientações para operações B2C**

As contratações de serviços digitais foram revolucionárias nas operações entre empresas, mas as dificuldades impostas à tributação nas relações entre consumidores finais e fornecedores são ainda mais desafiadoras.

Tradicionalmente, a aquisição e uso de serviços eram feitas de forma presencial entre prestador e contratante, consumando toda a operação em uma só jurisdição. Desta forma, as regras tributárias geralmente previam a sua tributação no local do estabelecimento do prestador, que coincidia com o do consumo final do seu trabalho.

Entretanto, com a nova realidade digital, o processo pode ser feito de forma remota, atravessando muitas vezes as fronteiras nacionais. Não existe maior exemplo que a Computação em Nuvem, em que o consumidor pode atualmente contratar um software no Brasil que é desenvolvido e hospedado em um servidor europeu, norte-americano ou de qualquer outra jurisdição.

Não obstante, enquanto o sistema integrado do IVA incentiva as empresas à participação, e até mesmo na fiscalização, como forma de ter garantido os seus créditos, os consumidores finais, que não são contribuintes diretos, não tem semelhante estímulo. Além disso, a capacidade deste de manter e prover informações para as autoridades tributárias também são bastante reduzidas.

Nesse sentido, a necessidade de uma pacificação nas regras e abordagens para a sua tributação são ainda mais imprescindíveis. Assim, a OCDE orienta a partir de duas regras gerais<sup>37</sup>:

- Para serviços que são fisicamente executados em um local facilmente identificável e que são consumidos normalmente no mesmo horário e local em

---

<sup>37</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 66.

que são fisicamente executados na presença da pessoa que executa o serviço e da pessoa que o consome (“suprimentos no local”), A Guideline 3.5 recomenda uma regra de local de tributação com base no local de desempenho.

- Para serviços que não são cobertos pela Guideline 3.5, a Guideline 3.6 recomenda uma regra de local de tributação com base na residência habitual do cliente.

Para fins do presente trabalho faz-se necessário discutir o disposto na Guideline 3.6, especialmente acerca da identificação da “residência habitual do consumidor”, notável empecilho para a tributação no destino das operações de SaaS. O consumidor nestes casos não necessita ter uma conexão clara com o fornecedor, em que ambos detêm poucas informações recíprocas.

A principal recomendação da OCDE para obtenção de tais informações é através daquelas providas pelo próprio consumidor ao provedor, ou, quando estas forem insuficientes e/ou imprecisas, a localização pode ser alcançada pelo uso de indícios encontrados em elementos da transação, como a conta bancária e cartão de créditos usados para o pagamento, número de telefone e o IP do usuário. Na realidade, estas soluções ainda parecem escassas e pouco precisas, não contendo a segurança jurídica necessária para criar um direito incontestável de tributar pela jurisdição que for indicada por tais meios.

Mas, caso seja possível encontrar a residência habitual do consumidor, ainda resta a possibilidade do fornecedor, efetivo contribuinte do IVA, não possuir estabelecimento na jurisdição na qual o serviço foi usufruído. Tal celeuma é particularmente danosa, já que a não-tributação de não-residentes pode causar distorções entre o comércio local e o internacional.

No caso de operações B2B, esta questão pode ser solucionada através da substituição tributária do fornecedor para o contratante, uma vez que este último também é contribuinte do IVA, em processo chamado de “reverse charge

mechanism”<sup>38</sup>, ou mecanismo de cobrança reversa. Entretanto, essa solução não é a mais acertada quando um dos polos é ocupados pelo consumidor final, que não possui as mesmas ferramentas, capacidade e interesse em registrar e recolher o IVA, além disso, os custos de se fiscalizar cada uma das pequenas transações seria demasiadamente alto.

A melhor solução proposta pela OCDE é, novamente, por vias voluntárias, através de mecanismos que facilitem o registro espontâneo das empresas nas jurisdições em que não possuam estabelecimento permanente.

A principal medida é a criação de um sistema especial para os não-residentes, que irá simplificar o processo administrativo-tributário nos seguintes elementos: registro, reembolsos, devoluções, pagamentos, manutenção de registros, faturamento, disponibilidade de informações e uso de terceiros<sup>39</sup>.

Outra ferramenta citada como importante para o cumprimento do princípio do destino é a cooperação entre os países, especialmente no que diz respeito às trocas de informações e a uniformização das regras tributárias relativas ao IVA, um imposto necessariamente integrativo, que na realidade digital muitas vezes irá ser coletado em diferentes jurisdições.

### **2.3. Aplicação do VAT/IVA na União Europeia**

A Europa é o berço do IVA, foi idealizado por um alemão, o Prof. Von Siemens, em 1919<sup>40</sup> e a sua primeira implementação ocorreu na França, em 1954. Atualmente, todos os 28 membros da União Europeia o adotam como principal imposto sobre o consumo<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup>OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 71.

<sup>39</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 73.

<sup>40</sup> C.F. von Siemens, Veredelte Umasatzsteuer (Siemenstadt 1919).

<sup>41</sup> LAMENSCH, Marie , European Value Added Tax in the Digital Era, p. 10.

Da mesma forma, no que diz respeito à adequação do IVA as novas tecnologias, a UE, a partir dos anos 1990, iniciou os debates acerca dos desafios advindos do então recente e-commerce<sup>42</sup>.

As questões discutidas não eram diferentes das levantadas no tópico anterior do presente trabalho, especialmente no que diz respeito à identificação dos agentes envolvidos nas operações em ambiente digital.

A partir de então, a discussão da UE se alinhou com os posicionamentos da OCDE sobre o tema, no que diz respeito à aplicação dos princípios dispostos em Ottawa<sup>43</sup>, no ano de 1998, como os da simplicidade, neutralidade e do destino.

Entretanto, quanto a implementação da tributação no destino, a mudança foi gradual, sendo introduzido em 2003 em negócios com países fora do bloco e até 2015 em operações entre membros.<sup>44</sup>

Até a recente alteração, havia uma diferenciação entre bens físicos e serviços/intangíveis em operações B2C, com o primeiro tributado no destino e o segundo na origem. Por conta disso, se tornou recorrente o questionamento por parte das empresas sobre a caracterização jurídica das suas operações, assim como a migração das desenvolvedoras de serviços digitais para os países com alíquotas menores do IVA. Tais distorções ainda eram agravadas pela alta carga tributária de tal tributo na maioria dos países do bloco.<sup>45</sup>

Consequentemente, em 2015, o Conselho Europeu adotou para todos os casos o critério de tributação no destino. Conjuntamente com a migração, a UE colocou em prática um sistema de registro e recolhimento de IVA voltado para empresas que não mantêm estabelecimento permanente em qualquer um dos seus membros, conhecido como “Mini One Stop Shop (MOSS)”<sup>46</sup>.

---

<sup>42</sup> LAMENSCH, Marie, European Value Added Tax in the Digital Era. p. 40.

<sup>43</sup> OECD (2001), Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD, Paris.

<sup>44</sup> HADZOVIC, Inda, European Value Added Tax and Digital Economy. p. 17.

<sup>45</sup> PWC. Taxing the cloud: A foggy endeavour, 2014. <https://www.pwc.com/gx/en/communications/publications/assets/pwc-taxing-the-cloud-a-foggy-endeavour.pdf>. p. 3.

<sup>46</sup> HADZOVIC, Inda, European Value Added Tax and Digital Economy. p.19.



### **2.3.1. Mini One Stop Shop - MOSS**

A Comissão Europeia propôs já em 2004 um mecanismo conhecido como “one stop”, que auxiliaria as empresas com obrigações acessórias do IVA, no país membro em que ela estivesse estabelecida.<sup>47</sup> Mas tal sistema somente foi regulado em 2011 e posto em prática em 2015, sob o nome de Mini One Stop Shop (MOSS).

O principal objetivo do novo sistema foi conseguir implementar a tributação no destino em operações B2C, tal qual comentado na Guideline 3.5 da OCDE<sup>48</sup>, através de um sistema simplificado e unificado, no qual as desenvolvedoras de serviços digitais, ao transacionar para países do bloco, possam cumprir todas as obrigações do IVA.<sup>49</sup> Todo o processo ocorre virtualmente, no local onde a empresa está estabelecida, independente de ser membro ou não da UE. Após o recolhimento no país de origem, os valores são repassados para a jurisdição em que se encontra o consumidor final.<sup>50</sup>

Assim, o MOSS traz grandes vantagens para o contribuinte que é provedor de SaaS, diminuindo os custos de adequação tributária, ao permitir o registro centralizado de operações que ocorrem em multi-locais, além de não o impactar significativamente com a transição para a tributação no destino. Da mesma forma, favorece as jurisdições do bloco, ao promover a neutralidade, minorando as distorções promovidas pela disputa fiscal provinda da tributação na origem.

## **2.4. Aplicação do VAT/IVA nos países em desenvolvimento**

### **2.4.1. Índia**

Em 2017, a Índia adotou o “Good and Services Tax - GST”, que unificou 16 impostos indiretos. A situação do seu sistema tributário antes da reforma era semelhante a do Brasil atualmente, havia, inclusive, uma classificação parecida com a adotada no Brasil quanto aos Softwares de Prateleira e por Encomenda.<sup>51</sup>

<sup>47</sup> HADZOVIC, Inda, European Value Added Tax and Digital Economy. p, 21.

<sup>48</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p, 66.

<sup>49</sup> LAMENSCH, Marie, European Value Added Tax in the Digital Era. p. 91.

<sup>50</sup> HADZOVIC, Inda, European Value Added Tax and Digital Economy. p, 43.

<sup>51</sup> SINGH, Sudhir, ‘SaaS’ – indirect tax issues in India. <https://pn.ispirt.in/?p=11153>

Os softwares eram divididos entre “Pre-Package Software” e “Customized Software”. A dificuldade de enquadrar os SaaS em uma das categorias não foram diferentes daquelas discutidas no capítulo 1 do presente trabalho, com uma alta judicialização e insegurança jurídica.<sup>52</sup>

A reforma do sistema, entretanto, não resolveu por completo o dilema. O recente GST indiano possui diversas categorias, diferenciadas a partir da forma de distribuição geográfica dos bens ou serviços transacionados. Assim, diferencia bens digitais de serviços digitais, com alíquotas e fiscalização distintas entre ambas.<sup>53</sup>

A experiência da Índia, ainda que incipiente, mostra que a diminuição de tributos não irá, necessariamente, simplificar o sistema, sendo necessária uma arquitetura legislativa eficiente e planejada. A categorização a partir de conceitos não se mostra compatível com a realidade digital, que transgride tais concepções continuamente.

#### **2.4.2. Colômbia**

A Colômbia foi um dos primeiros países a adotar o IVA como imposto único sobre o consumo, a sua implementação ocorreu em 1965.<sup>54</sup> Desde então o tributo já sofreu diversas reformas, a mais importante ocorreu em 2012, que propunha modernizá-lo, principalmente o adequando ao princípio da neutralidade.<sup>55</sup>

O IVA colombiano sofre com numerosas isenções fiscais, chegando a cerca de 5,5% do PIB no ano de 2011.<sup>56</sup> Tal regime de exceções também era caracterizado por não ser estruturado ou planejado, sendo usado para favorecer setores específicos. Exemplificando, em 2002, pesquisa demonstrou que entre 57 setores da economia, 5 suportavam metade da carga tributária do IVA.<sup>57</sup>

A principais mudanças atingidas pela reforma foram o regime de importações e exportações de serviços, em que aqueles são tributados por uma

---

<sup>52</sup> Nishith Desai Associates (2018). Digital Economy in India. p, 15

<sup>53</sup> Ibid. p, 17

<sup>54</sup> STEINER, Roberto et al. Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Fedesarrollo, 1999, p, 42.

<sup>55</sup> Ibid. p, 5.

<sup>56</sup> Ibid. p, 7.

<sup>57</sup> Ibid. p, 8.

alíquota seletiva e estes foram exonerados, e a redução do número de faixas de alíquotas do imposto. Embora tenha tido a intenção de diminuir a questão das exceções fiscais, a alteração não foi aceita pela Corte Constitucional do país, que compreendeu que as isenções são essenciais para o consumidor.<sup>58</sup>

Recentemente, o país implementou uma reforma na tributação dos serviços digitais, acrescentando a computação em nuvem como um dos setores isentos de IVA. Além disso, criou um sistema simplificado de registro e compliance para desenvolvedoras de TI estrangeiras.<sup>59</sup>

### **3. Propostas de Reforma Tributária e instituição do IBS no Brasil**

A partir deste capítulo discutiremos não somente a forma de tributação dos Softwares as a Service por um IVA no Brasil, mas também a possibilidade de adequação à cultura e ao ordenamento jurídico brasileiro.

Como visto anteriormente, a situação atual da tributação do setor de computação em nuvem é insustentável. A confusão jurídica advinda da delimitação de competência através interpretação dos conceitos constitucionais, a guerra fiscal consequente do recolhimento na origem e o complexo sistema de obrigações atuais, estão em total disparidade com o ideal de tributação moderno.

Para superar tal situação, estão em pauta no Congresso Nacional duas Propostas de Emenda à Constituição que instituem o Imposto Sobre Bens e Serviços - IBS como um tributo nacional único sobre o consumo, de valor agregado, base ampla, alíquota uniforme e tributação no destino.<sup>60</sup>

As propostas buscam a consonância com o discutido internacionalmente sobre a tributação indireta sobre o consumo, resta analisar se está apta a tributar o

<sup>58</sup> STEINER, Roberto et al. Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Fedesarrollo, 1999. p, 26.

<sup>59</sup> SLEDZ, Robert. Colombia Issues Draft VAT Regulations for Digital Business Platforms. Disponível em:

<<https://tax.thomsonreuters.com/blog/colombia-issues-draft-vat-regulations-for-digital-business-platforms/>> Acesso em: 20/10/2019

<sup>60</sup> BRASIL. Congresso Nacional. PEC 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, Brasil: Congresso Nacional, 2019. Disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acesso em: 27 nov. 2019.

computação em nuvem, a partir das dificuldades que ela impõe, em especial sobre três aspectos: a caracterização das operações, a localização do consumidor final e o registro e compliance simplificado. Todas as três buscam tornar efetiva a tributação das operações em SaaS, de forma a trazer não apenas segurança jurídica às desenvolvedoras, mas também a justiça tributária para um setor sub-tributado.

Mas um quarto ponto também é preciso ser levantado: a adequação do novo tributo à face relativa do princípio da Capacidade Contributiva. O aumento exponencial da carga tributária para o setor não pode ser negligenciado, sendo necessária a análise de soluções que possam equalizar a transição para o IBS com a manutenção sustentável de um setor crescente no país.

### **3.1. Delimitação da hipótese de incidência das operações de SaaS**

A PEC 45/2019 que tramita na Câmara dos Deputados, de autoria do Deputado Baleia Rossi, é fruto do trabalho do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF, sob a liderança do Prof. Bernard Appy<sup>61</sup>. A proposta tem como principal objeto simplificar o complexo sistema de tributação indireta vigente no Brasil.

A preocupação sobre a incidência do tributo sobre as operações em SaaS se evidencia no artigo que institui o fato gerador do novo imposto, com o acréscimo de um inciso para prever, de forma literal, a hipótese nas operações de software e intangíveis. Conforme se lê:

“Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1º. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

a) os intangíveis;

b) a cessão e o licenciamento de direitos;

---

<sup>61</sup> APPY, Bernardo; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias (Org.). Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2017. 28 p. Disponível em: <<http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBSv1.1.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2019

- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos,”<sup>62</sup>

Percebe-se que o previsto no inciso I serve apenas como reforço para o já disposto no caput, uma vez que o texto da proposta não faz qualquer delimitação da sua base tributável, apenas adiciona um rol não taxativo de hipóteses tributáveis.

Tal redação tem como objetivo a eliminação dos conceitos anteriores, bastando a ideia de que todos os bens onerosamente transacionados serão tributados para fins de IBS, independente se trata de um bem corpóreo ou incorpóreo.

A classificação das operações do SaaS, caracterizadas como licenciamento de uso, seriam abrangidos pela regra geral, já que ela tem caráter residual, abrangendo como serviço todas as transações onerosas que não seja a transferência de bens corpóreos, em conformidade com a experiência internacional.

Embora ainda seja um desafio superar a cultura fraccionada dos conceitos sobre impostos indiretos brasileiros, tal concepção também encontra amparo na jurisprudência recente do STF, conforme se verificou na análise do RE 651.703, no qual houve foi superada a restrita visão civilista sobre os serviços, na tentativa de alcançar a tributação da manifestação de capacidade econômica.

A proposta em tramitação no Senado Federal também traz textualmente o tipo de contrato das operações em nuvem, quais sejam a cessão de direitos ou acerca da transação de bens intangíveis e de direitos. *In verbis*:

“Art. 153.

.....

VIII – bens e serviços;

(...)

---

<sup>62</sup> BRASIL. Congresso Nacional. PEC 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, Brasil: Congresso Nacional, 2019. Disponível em:

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acesso em: 10 nov. 2019.

§ 6º O imposto de que trata o inciso VIII do caput será instituído e disciplinado por lei complementar e atenderá ao seguinte:

(...)

II – incidirá:

- a) nas importações, a qualquer título;
- b) nas locações e cessões de bens e direitos, exceto de bens imóveis;
- c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;<sup>63</sup>

O artigo em destaque procura assegurar que não haverá dúvida quanto à incidência do IBS às operações com intangíveis. Entretanto, a sua redação poderá levar a uma interpretação taxativa do rol elencado no inciso II. A ausência de um advérbio que indique que a lista é apenas exemplificativa pode trazer complicações futuras, semelhantes aos causados pela lista da Lei Complementar 116/2003.

Como bem sabido, as relações comerciais inovam constantemente, assim, a pluralidade de conceitos elencados taxativamente apenas limita a legislação ao tempo em que foi redigida. Para resolver tal celeuma, é necessário superar o paradigma da legalidade estrita aplicada ao fato gerador. O uso de conceitos indeterminados, ou cláusulas gerais, para definir a hipótese de incidência são uma novidade no ordenamento tributário brasileiro, mas encontram amparo na doutrina. Conforme destaca Ricardo Lodi Ribeiro<sup>64</sup>:

“A indeterminação do conceito legal utilizado pelo legislador tributário não gera a incerteza apregoada pelos positivistas. pois, como assinalou Amílcar de Araújo Falcão, o instituto é utilizado pelo legislador não porque o conceito é indeterminável, “mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, por isso que para tanto é necessário

<sup>63</sup> BRASIL. Congresso Nacional. PEC 110/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, Brasil: Congresso Nacional, 2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8012655&ts=1573145489011&disposition=in line.>> Acesso em: 10 nov. 2019.

<sup>64</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, v. 229, p. 313-334, 2002. p, 327.

considerar dados empíricos, fáticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão."

A medida também busca cumprir a orientação da OCDE para tributação indireta dos serviços digitais, mais precisamente o princípio da flexibilidade<sup>65</sup>. É necessário, portanto, que a redação seja a mais simples possível, podendo de forma genérica abranger novas situações que possam surgir.

### **3.2. Princípio do Destino e localização do consumidor em operações B2C**

A transição para a tributação no destino talvez seja a mais abrupta para a realidade do ordenamento jurídico brasileiro atual. A guerra fiscal advinda da tributação na origem é vista como uma ferramenta de desenvolvimento regional, por essa razão, acaba atraindo o apelo das regiões menos favorecidas economicamente.

Entretanto o desgaste de tal modelo e as distorções advindas dele, faz com que surja a necessidade de adaptá-lo às melhores práticas internacionais. Outro ponto, é que a tributação no destino tem como objeto onerar o consumidor final, do contrário, o IBS estaria agravando a produção e não o consumo.<sup>66</sup>

Desta feita, a PEC 45 prevê no seu texto a previsão expressa da tributação no destino de transações internacionais, interestaduais e intermunicipais. Conforme se lê:

"Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

(...)

---

<sup>65</sup> OECD (2001), Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD, Paris.

<sup>66</sup> APPY, Bernardo; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias (Org.). Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2017. p. 21. Disponível em: <<http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBSv1.1.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2019.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.”<sup>67</sup>

Na proposta em tramitação na Câmara o tributo, apesar de ser de competência federal, possui uma estrutura tripartite de determinação das alíquotas, com cada ente federativo possuindo uma margem de liberdade para fixá-las, a serem definidas por leis próprias.

A fiscalização e administração do tributo cabe a um comitê gestor paritário, composto por representantes das três esferas da federação. Este órgão também é o responsável pelo recolhimento centralizado e posterior remessa dos valores aos entes federados, nas porcentagens que as couber.

Contudo, apesar da proposta efetivar o princípio do destino, falta a previsão de mecanismos que garantam a sua efetiva arrecadação em operações B2C.

Neste ponto, a redação da PEC 110/19 difere da PEC 45/19, no que diz respeito ao recolhimento do tributo no destino, por dois fatores. Segundo a proposta, a incidência do tributo é estadual, a partir de alíquota única, com posterior repasse dos valores arrecadados para os municípios de destinação. *In verbis*:

“VII - sem prejuízo do disposto nos arts.156-A e 158, V, o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar, que poderá estabelecer:

a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento;

---

<sup>67</sup> BRASIL. Congresso Nacional. PEC 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, Brasil: Congresso Nacional, 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acesso em: 10 nov. 2019.



b) exigência integral do imposto no Estado de origem da operação com o bem ou serviço e repasse ao Estado de destino;

c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica;<sup>68</sup>

A despeito da proposta possuir mecanismo diverso da sua análoga, o texto avança mais do que a última em relação a sua operacionalização, prevendo alguns métodos de arrecadação que poderão ser objeto de regulação por lei complementar.

### **3.3. Registro e adequação tributária**

A PEC 45 institui o destino como critério para a cobrança e arrecadação do IBS, entretanto é silente quanto a sua operacionalização. Ainda que tenha designado a lei complementar essa tarefa, uma reforma que propõe uma mudança tão radical e desafiadora necessita enfrentar tal questão.

A alteração para o destino de maneira leviana pode se tornar ineficiente e custosa. Exemplo disso foi a frustrada reforma do Imposto Sobre Bens e Serviços - ISS, realizada em 2016 pela LC 157/16. Apesar de ser aprovado pelo Congresso Nacional o deslocamento da competência tributária sobre todos os serviços, a referida lei foi vetada e, após a derrubada do veto, o Ministro Alexandre de Moraes suspendeu, em sede de medida cautelar, os efeitos do dispositivo da LC.<sup>69</sup>

A transição para o novo regime deve ser feita de modo a não onerar o contribuinte, que, no caso das fornecedoras de SaaS, teriam que responder a uma multiplicidade de jurisdições. A centralização proposta na reforma, a ser gerida pelo comitê gestor, é um início, mas as experiências recentes demonstram que a sua instrumentalização precisa ser trabalhada.

---

<sup>68</sup> BRASIL. Congresso Nacional. PEC 110/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, Brasil: Congresso Nacional, 2019. Disponível em:

<<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8012655&ts=1573145489011&disposition=in line>> Acesso em: 10 nov. 2019.

<sup>69</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. Reforma tributária e o Imposto sobre Serviços. Reforma Tributária: Debates e Reflexões. p.114-123, FGV, 2018. p, 116.

Não obstante, é preciso destacar que o sistema de escrituração eletrônica brasileiro é bastante avançado. Recentemente, a partir de uma ação integrada entre a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf), foi lançada em alguns municípios a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e). O site da RFB a conceitua como:

A Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) é um documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em Ambiente Nacional pela RFB, pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços.<sup>70</sup>

O projeto é compatível com a proposta do Dep. Baleia Rossi, uma vez que também prevê o controle descentralizado das alíquotas e obrigações do ISS, enquanto os seus dados gerados e armazenados de forma centralizada. A medida é salutar, pois não causaria grandes custos de conformidade ao contribuinte, que teria o acesso informatizado em apenas um sistema, tendo como atribuição apenas prestar os dados da transação, que serão processados e devidamente adequados pelo aplicativo da Receita Federal, no caso do IBS, do Comitê Gestor Nacional do Imposto sobre Bens Serviços.

### **3.4. Equidade da carga tributária e impacto no desenvolvimento de SaaS no Brasil**

O mercado de Software as a Service é crescente no Brasil. A estrutura da nuvem facilita o seu desenvolvimento, pois, além de menos custoso que o mercado de TI tradicional, é bastante acessível, com a produção do projeto podendo ser realizadas através das demais camadas da nuvem, em especial o PaaS, em que a contratação da plataforma e o seu uso são feitas virtualmente. Acrescenta-se a isso a sua flexibilidade, sendo utilizada para desenvolver os mais diversos tipos de aplicação, com concepções e funções variadas.

O resultado disso é um mercado que movimentou, em 2018, 23 bilhões de dólares no país, o maior da América Latina e 9º do mundo, segundo dados de

---

<sup>70</sup> SPED (2019). NFS-E. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/488>. Acesso em: 15/11/2019.

pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Empresas de Software.<sup>71</sup> Com vários exemplos de grandes empresas, tais quais a 99taxi, Ifood, Nubank, entre outras.

A insegurança jurídica quanto à tributação do setor é uma grave ameaça a sua sustentabilidade. O IBS se propõe a resolver a questão, entretanto, para algumas empresas a transição pode ser demasiadamente custosa.

Dados do Worldwide Cloud Computing Tax Guide, elaborado pela Ernest & Young, mostram que a tributação indireta do SaaS em B2C no Brasil ocorre, geralmente, através do PIS/COFINS e do ISS.<sup>72</sup> Nesses casos, a alíquota somada dos dois tributos, pode ficar entre 5,65% e 14,25%, a depender da modalidade do PIS/COFINS, cumulativo ou não-cumulativo, e da alíquota local do ISS.

Como com o IBS a alíquota subirá para 25%, se o valor de referência se manter até a sua implementação, as pequenas e médias empresas, que recolhem as contribuições supracitadas no regime não-cumulativo, ou de lucro presumido, o valor aumentará em cinco vezes.

Por conta disso, poderá haver o aumento dos preços dos serviços, ou, o fornecedor irá assumir o encargo financeiro do tributo, desvirtuando nesse caso o objetivo do imposto sobre o consumo. O modelo IVA procura mitigar esse fardo ao cobra-lo em cadeia, com a compensação do valor pago na cadeia anterior. Entretanto, em cadeias curtas, como é o caso dos serviços, tal mecanismo não funciona de forma plena. Desta forma, o aumento significativo dos tributos poderiam trazer uma externalidade negativa ao mercado de CN.

Uma análise microeconômica do setor de serviços digitais B2C, o compreende como de concorrência imperfeita, em que a dominância do mercado por

---

<sup>71</sup> ABES (2019). Mercado Brasileiro de Software: panorama e tendências, 2019 = Brazilian Software Market: scenario and trends, 2019 versão para o inglês: Anselmo Gentile - 1a. ed. - São Paulo: ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software, 2019. Disponível em:

<<http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/estudo-2019--dados-2018>> Acesso em: 20/11/2019.

<sup>72</sup> Ernst & Young LLP. Worldwide Cloud Computing Tax Guide (2015). Disponível em: <<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-cloud-computing-tax-guide---introduction>>. Acesso em: 21 nov. 2019.

oligopólios pode gerar um fenômeno conhecido “poder de mercado”, no qual poucos agentes têm a habilidade de fixar preços diferentes do seu valor marginal.<sup>73</sup>

Assim, uma externalidade negativa que eleve os custos de produção no setor, potencialmente irá aumentar ainda mais as barreiras para novos entrantes neste mercado. Uma vez que as empresas já estabelecidas possuem o “poder de mercado” e conseguem controlar os seus preços, ainda que os seus custos aumentem. Exemplo de tal fenômeno, foi a atitude da Netflix que, ao ser autuada pelo fisco do município de São Paulo para o recolhimento do ISS, emitiu nota esclarecendo aos seus consumidores que não iria aumentar o valor das mensalidades, assumindo o encargo do tributo. Desta forma, as empresas já consolidadas, de sua maioria estrangeiras, terão grande vantagem sobre as demais.

74

O dilema que surge então é com relação a melhor forma de mitigar os efeitos regressivos do IBS. A primeira resposta é a criação de benefícios fiscais, como isenções ou regimes especiais para o setor. Porém, tanto a PEC 45/2019 como a 110/2019 vedam tais instrumentos, a última ainda concede alguns setores em que o Congresso Nacional pode instituir-las, mas não para o de CN.

A vedação das propostas faz parte da sua adequação ao princípio da Neutralidade, no qual se aduz que o sistema tributário deve interferir minimamente nas decisões empresariais. Appy argumenta que:

“o principal problema dos regimes simplificados de tributação é que, se forem mal desenhados, podem levar a economia a se organizar de forma ineficiente, reduzindo a produtividade do país. A lógica deste argumento é simples: mesmo que uma empresa de maior porte seja mais eficiente que uma de menor porte (ou seja, que consiga produzir mais bens e serviços com a mesma quantidade

---

<sup>73</sup> MARTINS, Armando Nogueira da Gama Lamela; OLIVEIRA, Matheus Andrade. Mercados de Plataforma e externalidade de rede: uma abordagem econômico- jurídica da neutralidade da rede. In: Tecnologias e conectividade [recurso eletrônico]: direito e políticas na governança das redes / Fabrício Bertini Pasquot Polido, Lucas Costa dos Anjos, Luiza Couto Chaves Brandão, organizadores. – Belo Horizonte: Instituto de Referência em Internet e Sociedade, 2018. p, 149-160. p, 150.

<sup>74</sup>Piscitelli, Tathiane; CANE, Doris. Brazil - Taxation of Cloud Computing in Brazil: Legal and Judicial Uncertainties - Bulletin for International Taxation (IBFD), 2018, Volume 72, nº 4a/Special Issue. p, 165-171. p, 168.

de trabalho e capital alocada na empresa menor), a redução do custo tributário induz os negócios a se organizarem como pequenos empreendimentos.”<sup>75</sup>

Embora os argumentos sejam válidos, é preciso questionar se a neutralidade tributária, nos moldes da OCDE, se adequam ao ordenamento brasileiro. Em verdade, as próprias diretrizes da OCDE corroboram para o entendimento que estas distorções devem ser corrigidas. A sua Guideline 2.1 diz que o encargo do tributo não deve recair sobre o fornecedor e, para tanto, o mecanismo utilizado pelo IVA é a tributação plurifásica.<sup>76</sup> Como, nos casos de SaaS B2C, o fornecedor não participa de uma cadeia de produção tradicional, tal técnica se torna obsoleta.

A resposta para os efeitos nocivos dos regimes especiais talvez sejam a sua aprimoração, com respostas mais eficientes, que reduza os custos para os beneficiários apenas na medida que os tornem mais competitivos. Ademais, não se deve ignorar o princípio da Capacidade Contributiva, basilar do direito tributário brasileiro. Tal qual ensina Hugo de Brito Machado<sup>77</sup>, a carga tributária deve levar em consideração fatores sociais e econômicos, como se lê:

“É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.”

As novas mudanças podem, portanto, desestimular a iniciativa privada e, ao invés de concretizar o princípio da neutralidade, ir na contramão do seu objetivo. Mas, conforme também ensina a experiência internacional, como no caso colombiano, os instrumentos equitativos devem ser moderados, sob pena de se perpetuar outras distorções.

---

<sup>75</sup> APPY, Bernard. Tributação e produtividade no Brasil. In: Anatomia da Produtividade no Brasil, organizado por Regis Bonelli, Fernando Veloso e Armando Castelar Pinheiro. Rio de Janeiro : Elsevier : FGV/IBRE, 2017.

<sup>76</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 20.

<sup>77</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p.32.

A solução talvez não seja a isenção das transações de operações de SaaS, mas a previsão de uma faixa de contribuintes isentos, ou com alíquotas diferenciadas, que equilibrem a situação entre as médias e pequenas empresas nacionais em desenvolvimento e as gigantes do setor. Medida que não seria novidade em outros sistemas do IVA, como, por exemplo, as propostas recentes da Comissão da UE para a tributação das PME's. Nas quais se incluem:

- “Um limiar de receitas de 2 milhões de EUR a nível da UE, abaixo do qual as pequenas empresas beneficiarão de medidas de simplificação, independentemente de terem ou não sido isentas de IVA;
- A possibilidade de os Estados-Membros libertarem todas as pequenas empresas elegíveis para isenção do IVA das obrigações relacionadas com a identificação, faturação, contabilização ou devoluções;
- Um limiar de volume de negócios de 100 000 EUR, que permitirá às empresas que operam em mais de um Estado-Membro beneficiar da isenção de IVA.”<sup>78</sup>

Percebe-se, assim, que medidas equitativas de mercado não são novidade, e podem conviver com os sistemas de IVA que tem como o princípio da Neutralidade como basilar, afinal, toda regra comporta exceção, especialmente se procura-se efetivar outro princípio fundamental, como o da Capacidade Contributiva.

## Conclusão

A devida tributação das operações de SaaS é uma questão crucial a ser resolvida no Brasil. Conforme vimos no primeiro capítulo, a insegurança jurídica e a ineficácia do judiciário em pacificar os conflitos de competência material sobre o tema precisam ser resolvidos.

O conflito de competência entre os entes federados não são recentes. A controvérsia foi pacificada parcialmente pelo Supremo Tribunal Federal no

---

<sup>78</sup> UE (2018). IVA: Maior flexibilidade no respeitante às taxas de IVA, menos burocracia para as pequenas empresas. Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP\\_18\\_185](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_18_185). Acesso em: 25/11/2019.

Julgamento do Recurso Extraordinário Nº 176.626-3/SP, de relatoria do eminente Ministro Sepúlveda Pertence. O remédio encontrado pelo Supremo foi o estabelecimento da distinção os programas de TI entre os “softwares de prateleira” e “software sob encomenda”. Sob o argumento que este, por se tratar de um produto personalizado, feito especialmente para o cliente e caracterizado como uma obrigação de fazer, incidiria o ISS, enquanto aquele, confeccionado em larga escala, em meio físico e de natureza mercantil, incidiria o ICMS. Não obstante, tal decisão não resolveu por completo a questão da tributação do SaaS, uma vez que teve como base os softwares tradicionais.

A natureza singular da computação em nuvem traz novas questões para debate, particularmente sobre a incidência do ICMS. Dentre as quais as principais são a: (a) Não existência de qualquer transferência de titularidade de mercadoria, visto que ao usuário apenas é concedida uma licença de uso sobre a aplicação hospedada em um ambiente virtual e; (b) Não existência de qualquer mercadoria física.

Quanto ao ISS, a limitação da sua incidência são os mesmos discutidos quanto aos softwares tradicionais, nos contratos de SaaS também não são encontrados elementos que possam ser caracterizados como serviço, consagrado pela Constituição, segundo entendimento sedimentado do STF, através da concepção do Direito Civil, ou seja, uma atividade que seja compreendida como uma obrigação de fazer.

Internacionalmente, tal celeuma já foi superada. A maioria dos países usa, como regra geral para tributação do consumo, um imposto único e de base ampla. Além disso, é necessário que ele seja neutro, de forma a dirimir a interferência do tributo sobre a economia. Para tanto, a tributação deve ocorrer no destino e, para efetivá-lo, é necessária a criação de mecanismos que simplifiquem o compliance, incentivando as empresas a se registrarem voluntariamente.

No Brasil, há duas propostas de reforma em discussão no Congresso Nacional, a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. Ambas instituem o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, que tende modernizar a tributação sobre o consumo de forma

geral, não somente o da nuvem, ao simplificar o sistema e acabar com os conflitos de competência. Ademais, cria uma base tributável ampla que, consequentemente, promoverá a efetivação da face objetiva do princípio da capacidade contributiva.

Entretanto, a alta carga que as desenvolvedoras de SaaS serão submetidas pode gerar externalidades negativas, que afetariam o patrimônio das pequenas e médias empresas de forma desmedida. Como o novo tributo tem alíquota uniforme, o sistema se tornaria altamente regressivo. Portanto, sob pena de se ferir o princípio da capacidade contributiva relativa, faz-se necessária a adoção de mecanismos equalizadores para as empresas nacionais, conforme modelos já adotados internacionalmente.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABES (2019). Mercado Brasileiro de Software: panorama e tendências: Anselmo Gentile - 1a. ed. - São Paulo: ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software, 2019. Disponível em: <http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/estudo-2019--dados-2018>. Acesso em: 20/11/2019.

AMBRUST, Michael et al. Above the clouds: a berkeley view of cloud computing. p. 4. Disponível em: [\[www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf\]](http://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.pdf). Acesso em: 19.09.2019.

APPY, Bernardo; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias (Org.). Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2017. 28 p. Disponível em: <http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBSv1.1.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

APPY, Bernard. Tributação e produtividade no Brasil. In: Anatomia da Produtividade no Brasil, organizado por Regis Bonelli, Fernando Veloso e Armando Castelar Pinheiro. Rio de Janeiro : Elsevier : FGV/IBRE, 2017.

BARRETO, Aires Fernandino. O ISS na Constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Lei 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9609](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609) ]. Acesso em: 22/10/2019

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal : Centro Gráfico, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30/10/2019.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [\[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 22/10/2019.

BRASIL. Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/lcp/lcp116.htm]. Acesso em: 22/10/2019.

BRASIL. Congresso Nacional. PEC 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, Brasil: Congresso Nacional, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 27 nov. 2019.

BRASIL. Congresso Nacional. PEC 110/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, Brasil: Congresso Nacional, 2019. Disponível em: <[https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8012655&ts=1573145489011&disposition=in](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8012655&ts=1573145489011&disposition=in%20line) line.> Acesso em: 10 nov. 2019.

BRIGAGÃO, Gustavo. Reforma tributária e o Imposto sobre Serviços. Reforma Tributária: Debates e Reflexões . p.114-123, FGV, 2018.

C.F. von Siemens, Veredelte Umasatzsteuer, Siemenstadt, 1919.

Ernst & Young LLP. Worldwide Cloud Computing Tax Guide (2015). Disponível em: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-cloud-computing-tax-guide---introduction>. Acesso em: 21 nov. 2019.

FALCÃO, Maurim Almeida. Da tributação cumulativa ao Imposto sobre o valor agregado: o percurso notável da inovação tributária do Século XX, in IVA para Brasil: Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques. Vasco Branc Guimaraes. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HADZOVIC, Inda. European Value Added Tax and Digital Economy.

LAMENSCH, Marie. European value added tax in the digital era. IBFD doctoral series, v. 36, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Armando Nogueira da Gama Lamela; OLIVEIRA, Matheus Andrade. Mercados de Plataforma e externalidade de rede: uma abordagem econômico-jurídica da neutralidade da rede. In: Tecnologias e conectividade [recurso eletrônico]: direito e políticas na governança das redes / Fabrício Bertini Pasquot Polido, Lucas Costa dos Anjos, Luiza Couto Chaves Brandão, organizadores. – Belo Horizonte: Instituto de Referência em Internet e Sociedade, 2018.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. The NIST definition of cloud computing. NIST Special Publication 800-145. U.S. Department of Commerce. September 2011. Disponível em: [<http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf>]. Acesso em: 19.09.2019.

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2002.

Nishith Desai Associates (2018). Digital Economy in India. Disponível em: [http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user\\_upload/pdfs/Research%20Papers/DIGITAL\\_ECONOMY\\_IN\\_INDIA-web.pdf](http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research%20Papers/DIGITAL_ECONOMY_IN_INDIA-web.pdf). Acesso em: 20/10/2019.

OECD (2001), Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD, Paris.

OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 22/10/2019.

PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra. Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2018.

PISCITELLI, Tathiane; CANE, Doris. Brazil - Taxation of Cloud Computing in Brazil: Legal and Judicial Uncertainties - Bulletin for International Taxation (IBFD), 2018, Volume 72, nº 4a/Special Issue.

PWC. Taxing the cloud: A foggy endeavour, 2014. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/communications/publications/assets/pwc-taxing-the-cloud-a-foggy-endeavour.pdf>. Acessado em: 19/10/2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. Revista de Direito Administrativo, v. 229, p. 313-334, 2002.

SAAVEDRA. Rui. A Proteção Jurídica do Software e a Internet. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1998.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário - 9º ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SINGH, Sudhir, 'SaaS' – indirect tax issues in India. Disponível em: <https://pn.ispirt.in/?p=11153>. Acesso em: 19/10/2019.

SLEDZ, Robert. Colombia Issues Draft VAT Regulations for Digital Business Platforms. Disponível em: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/colombia-issues-draft-vat-regulations-for-digital-business-platforms/>. Acesso em: 20/10/2019.

STEINER, Roberto et al. Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Fedesarrollo, 1999.

STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ADI MC 1.945 - MT. Relator: Ministro Octávio Gallotti. DJ: 26/05/2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>. Acesso em: 30/10/2019.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 651.703-PA. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 15/06/2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4117105>. Acesso em: 22/10/2019.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 176.626-3 - SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. DJ: 10/11/1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 30/10/2019.

UE (2018). IVA: Maior flexibilidade no respeitante às taxas de IVA, menos burocracia para as pequenas empresas. Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP\\_18\\_185](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/IP_18_185). Acesso em: 25/11/2019.